

プロジェクト 税効果会計

項目 第 14 回専門委員会で聞かれた意見

I 本資料の目的

1. 本資料は、第 14 回税効果会計専門委員会（2015 年 1 月 30 日開催）（以下「専門委員会」という。）で議論された以下の論点について、聞かれた主な意見をまとめたものである。
 - (1) 長期解消将来減算一時差異に関する論点の検討
 - (2) 経過措置及び適用時期
 - (3) 適用指針案の文案
 - (4) その他

II 長期解消将来減算一時差異に関する論点の検討

2. 第 14 回専門委員会では、第 298 回企業会計基準委員会及び第 10 回専門委員会で議論した長期解消将来減算一時差異に関する論点について、事務局より、監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 66 号」という。）及び監査委員会報告第 70 号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 70 号」という。）が定められた過去の経緯を踏まえ、従来の取扱いを踏襲する旨の提案を行った上で、審議した。
3. 長期解消将来減算一時差異に関する論点について、下記の意見が聞かれた。

事務局案を支持する意見

- (1) 長期解消将来減算一時差異の取扱いについて見直しを行う場合には実務的に大きな影響が生じる可能性があることを踏まえると、従来の取扱いを踏襲する提案を支持することは可能である。
- (2) 長期解消将来減算一時差異について従来の取扱いを踏襲する提案は支持できる。なお、合理的な見積可能期間において課税所得により回収可能性があることと見込まれることが前提と考えているが、適用指針案の文言からはそのようには読めないのではないかと（適用指針案第 35 項(2)）。

また、監査委員会報告第 66 号では、合理的な見積可能期間を超える期間について回収可能性がないと判断することもあり得たと考えている。適用指針案でも同様の判断をすることができるよう、検討すべきではないか。

- (3) 償却資産の減損損失の取扱いと建物の減価償却超過額の取扱いの相違について、両者の取扱いは整合していないが、その取扱いを見直す場合には繰延税金資産の計上額に大きな影響が生じる可能性があることから、現時点で見直す必要があるとまでは言えないのではないかと。
- (4) 長期解消将来減算一時差異について従来の取扱いを踏襲することはやむを得ないと考えている。例えば例示区分3号について、実態を勘案すると将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)を超える期間において回収可能性がある可能性もある。そのような制限を課している中では、長期解消将来減算一時差異について特例を設ける従来の取扱いについても、合理性があると考えられるからである。

一律に回収可能とするのではなく、回収可能性がある範囲で繰延税金資産を計上するように見直すべきとする意見

- (5) 監査委員会報告第66号では、例えば例示区分4号ただし書きの場合の合理的な見積可能期間について5年の上限を設けていたために、長期解消将来減算一時差異について特別な取扱いを設ける意義があった。しかし、適用指針案では5年の上限を設けていないことから、従来の取扱いを踏襲する意義はないのではないかと。
また、償却資産の減損損失の取扱いと建物の減価償却超過額の取扱いの相違について、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかという観点から再検討することが考えられる。ただし、再検討の結果、今回の見直しの範囲との関係で取扱いを見直さない結果になることはあり得る。
- (6) 監査委員会報告第66号における長期解消将来減算一時差異の取扱いについては、回収可能性がある範囲で繰延税金資産を計上する取扱いに見直すことが考えられる。
- (7) 償却資産の減損損失や建物の減価償却超過額について、回収可能性がある範囲で繰延税金資産を計上するといった方向の見直しであれば、繰延税金資産が過大に計上される結果を招く懸念はなく、同意できると考える。
- (8) 償却資産の減損損失の取扱いと建物の減価償却超過額の取扱いの相違について、減損損失は、減損会計導入当初には臨時巨額であったし、リーマンショック等の経済変動が生じた場合には臨時巨額になる可能性があるが、近年のような状況では臨時巨額になるケースは少ないのではないかと。このような前提の変化があることを勘案すると、監査委員会報告第70号の取扱いを踏襲することは適切ではない。
- (9) 償却資産の減損損失の取扱いと建物の減価償却超過額の取扱いの相違については、減損損失と減価償却超過額の本質が異なるとしても、実際に回収できる将来

減算一時差異に係る繰延税金資産を計上できないことは適切でないため、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異について、回収可能性がある場合には繰延税金資産を計上することが適切である。

監査委員会報告第 66 号における長期解消将来減算一時差異の取扱いについて、退職給付引当金については実務的な負担を考慮して、減損損失や減価償却超過額とは異なる取扱いを設けることも検討できないか。なお、仮に公開草案を 3 月までに公表しないスケジュールであれば、検討する時間はあるのではないか。

Ⅲ 経過措置及び適用時期

4. 第 14 回専門委員会では、適用指針案の経過措置及び適用時期について、以下の点を審議した。
 - (1) 会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係
 - (2) 任意の遡及適用の可否
 - (3) 強制適用の時期
 - (4) 早期適用の開始時期
 - (5) 累積的影響額の処理と開示
5. 第 4 項(1)「会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係」に関し、適用指針案の適用によって生じる変更は「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当すると考えられる点について、異論は聞かれていない。
6. 第 4 項(2)「任意の遡及適用の可否」に関し、事務局より、任意の遡及適用を認めない旨を適用指針案の経過措置として定めるという提案を行った上で審議を行い、下記の意見が聞かれた。

事務局提案を支持する意見

- (1) 遡及適用する企業と遡及適用しない企業が混在すると企業間の比較可能性が損われるという観点から、事務局の提案に同意する。
 - (2) 遡及適用には一定の意義があるが、利用者としては、企業間の比較可能性を確保する観点から、事務局の提案に同意する。
7. 第 4 項(3)「強制適用の時期」に関し、事務局より、(案 1)平成 28 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から強制適用とする案と、(案 2)平成 29 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から強制適用とする案の 2 案を提示して審議を行い、下記の意見が聞かれた。

(案 1) を支持する意見

- (1) 適用指針案が監査委員会報告第 66 号をどの程度踏襲するのにかにも影響されると考えるが、適用指針案が監査委員会報告第 66 号を基本的に踏襲するのであれば、強制適用の時期を大幅に遅くする必要はないことから、(案 1) を支持する。
- (2) 適用指針案は監査委員会報告第 66 号の内容を大きく変更しないと考えており、(案 1) を支持する。ただし、早い時点で早期適用が認められるのであれば、(案 2) についても反対はしない。
- (3) 適用指針案により企業の実態がより適切に反映されるように見直される観点からは、適用指針案をできるだけ早期に適用することが望ましい。また、適用指針案は監査委員会報告第 66 号を大幅に変更しているわけではないと考えていることから、(案 1) を支持する。ただし、実務対応の観点から (案 2) となるのであれば反対はしない。

(案 2) を支持する意見

- (4) 適用指針案は今後さらに検討が必要なこと、改正の影響が大きいこと、会社法上の大会社 1 万社程度に改正の内容を周知する必要があることから、強制適用までに一定期間を設ける (案 2) を支持する。
 - (5) 監査対応のみを考えると、(案 1) での対応も可能と考える。しかし、多数の会社が十分な準備を行った上で適切に適用するためには (案 2) がより適切ではないか。
 - (6) 監査対応の観点からは (案 1) でも可能であるが、適用指針案による改正は大きな影響が生じる可能性があるものも含まれるかもしれないことから、早期適用を認めることを前提として、(案 2) も支持し得る。
 - (7) 実務対応に配慮して混乱なく導入できるようにする観点から (案 2) とするのであれば特段の異論はない。
 - (8) 適用指針案への移行にはシステム対応は不要と考えており、その点からは (案 1) であっても実務対応は可能と考えるが、多数の会社が影響を受けることも考慮すると、早い時点で早期適用が認められるのであれば、(案 2) を支持する。
 - (9) 仮に適用指針の最終化が平成 28 年 1 月ごろになってしまうと、強制適用の時期として (案 1) では少し早すぎるのではないか。
8. 第 4 項(4)「早期適用の開始時期」に関し、事務局より、(案 A) 適用指針公表日以後開始する年度の期首からの早期適用を認める案と、(案 B) 適用指針公表日以後終了する四半期からの早期適用を認める案の 2 案を提示して審議を行い、下記の意見が聞かれた。

(案 A) を支持する意見

- (1) 四半期決算における税金費用については、例えば、第 3 四半期になって期首の繰延税金資産の回収可能性が見直された場合に、簡便的な方法や四半期特有の方法を採用している企業が第 3 四半期に行うべき会計処理については十分な検討が必要ではないか。
- (2) 四半期決算における税金費用の処理方法によっては四半期からの早期適用は難しい可能性がある。色々なパターンを認めるよりも、原則どおり年度の期首から早期適用を認めるのがよいと考える。
- (3) (案 A) を支持する。四半期からの早期適用を認める場合には、適用指針の公表日より前の時点である期首に遡って累積的影響額を算定する必要があり、期首時点で入手可能だった情報と事後的に入手した情報とを区別することは難しくなるのではないか。

(案 B) を支持する意見

- (4) 年度末において早期適用できることを重視する企業が多いと考えられるため、平成 28 年 3 月期の年度末において、繰延税金資産の回収可能性の判断に新たな適用指針を適用できるようにする観点から (案 B) を支持する。
- (5) できるだけ早く早期適用を可能にすることが望ましいため、(案 B) を支持する。ただし、四半期決算において実務上、対応が可能かどうかについてはさらに検討したい。
- (6) 四半期からの早期適用が困難な企業は翌年度の期首からの早期適用を選択することができるので、個々の企業の判断により四半期からの早期適用ができる (案 B) を支持する。

その他

- (7) 利用者としては、早期適用している企業と早期適用していない企業の比較可能性が損われることから、早期適用が可能な期間が 1.5 年になるような案は適切ではないと考えている。
- (8) 本適用指針によって回収可能性の判断に影響が生じる企業のために、できるだけ早く早期適用を可能にすることが望ましいとは考えているが、早期適用が可能な期間が長すぎると企業間の比較可能性が損われる懸念がある。したがって、強制適用時期について (案 2) を採用するのであれば早期適用についても (案 A) が適切である。
- (9) 本適用指針は影響が大きく重要なものであることを考えると、早期適用を認める

ことによって、会計基準としての適用指針と監査上の取扱いである監査委員会報告第 66 号を併存させることには懸念もある。

IV 適用指針案の文案

9. 第 14 回専門委員会では、引き続き、監査委員会報告第 66 号に関する具体的な対応案の方向性について、仮にアプローチ 2 をベースとした適用指針の文案について審議を行った。
10. 適用指針案の文案のうち将来の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いに関して、下記の意見が聞かれた。

要件に該当しない場合の取扱い（第 16 項）

- (1) 各分類の判断に幅をもたせる方法ではなく、適用指針案第 16 項により総合的に判断するという枠組みを支持する。なお、適用指針案第 16 項やその結論の背景（適用指針案第 62 項）については、表現を工夫する余地があると考え。
- (2) 各分類の判断に幅を持たせるように表現を変えて監査委員会報告第 66 号に近づける方法ではなく、適用指針案第 16 項により適切に判断することで、今回の問題意識に対応できると考えている。
なお、各分類の要件が監査委員会報告第 66 号よりも狭くなっているとの懸念に対しては、例えば「すべての事業年度」といった表現を見直すことにより、監査委員会報告第 66 号を基本的に踏襲していることを示すことが考えられるのではないかと。
- (3) 適用指針案第 16 項により総合的に判断する枠組みに異論はない。ただ、特に（分類 2）と（分類 3）のどちらに該当するのかの判断は難しい場合もあり、専門委員のみならず、広く意見を聞く必要がある。
- (4) 適用指針案は、必ずいずれかに分類することを要求する点では監査委員会報告第 66 号とは異なっているものの、各分類の要件と適用指針案第 16 項の枠組みについては、従来の監査委員会報告第 66 号の下での実務と大きい違いはないと考える。
- (5) 適用指針案第 16 項では、どのように分類するかについて自由に選べるような誤解を招かないよう、例えば、最も適切な分類に近いものに分類するといった内容を記載してはどうか。また、繰延税金資産の計上額が適切になるような判断を要求していることがわかるように記載して頂きたい。
- (6) 各分類の要件に該当しない場合については適用指針案第 16 項により総合的に

判断する枠組みにおいて、保守的な会計処理を誘発しないか懸念はある。適切な判断を促すよう、第 62 項（結論の背景）の記載を工夫してはどうか。

（分類 2）要件の「経常的な利益」を「課税所得」に変更したことに対する意見（第 19 項(1)）

- (7) 経常的な利益ではなく課税所得を要件とすることが適切である。一時的に多額の減算が生じるケースについては、そのような課税所得の減少の原因や将来見通しを勘案して、適用指針案第 16 項により総合的に判断する対応が適切である。
- (8) 従来の実務でも課税所得を分類の判断に用いていたと考えており、また、繰延税金資産の回収可能性を判断するための要件として課税所得の充分性は必要であるため、経常的な利益ではなく課税所得を要件としている点は異論ない。ただし、一過性の課税所得の減少は除いて判断すべきと考えており、その点を結論の背景等で補足してはどうか。
- (9) 将来の課税所得は一時差異等加減算前課税所得の有無で判断するため、過去についても、一時差異等を解消する前の課税所得で考えることが適切ではないか。そのように考えると、一時的に課税所得が減少するケースについての懸念にも対応できる。
- (10) 例えば、ここ数年は安定的な利益が生じているが、過去に生じた重要な税務上の繰越欠損金を相殺することにより課税所得は生じていないようなケースは、適用指針案第 28 項によっても（分類 2）に該当しないと考えられ、いずれに分類すべきかについて判断が困難となる。

（分類 3）要件の「課税所得が不安定」に対する意見（第 22 項(1)）

- (11) 適用指針案第 16 項により総合的に判断する枠組みは適切である。しかし、（分類 3）に係る第 22 項(1)の「課税所得が不安定」という要件は幅が広いように思われる。作成者と監査人の合意が困難となる可能性もあることから、より限定的な要件にすることが適切ではないか。
- (12) （分類 3）に係る第 22 項(1)の「課税所得が不安定である」という要件について、現状は税務上の欠損金が生じていないケースでも「課税所得が不安定である」に該当するものとされている企業が多いと理解している。そのため、この要件は税務上の欠損金が生じるケースに限定するか、いずれの要件にも該当しない企業は適用指針案第 16 項により総合的に判断すべきことを結論の背景に記載することは考えられないか。

- (13) (分類3)に係る要件の「不安定」という用語について明確ではないという意見があるが、明確にすることは難しいため、特段の対応は不要でよいのではないか。

(分類3) 税務上の欠損金に対する意見 (第22項(2))

- (14) 例えば、過去に生じた税務上の繰越欠損金が1期で解消するのか、数年にわたって解消するのか、また、当期に生じる見込みの税務上の欠損金が将来何年間で解消するのかといった、企業の収益力と税務上の欠損金を比較することが分類決定で考慮されるよう、適用指針案第16項か結論の背景かに記載できないか。

(分類3) 中長期計画の達成状況に対する意見 (第24項等)

- (15) 適用指針案第24項等における中長期計画の達成状況は例示であり、必ず検討するものではないと理解している。また、中長期計画を社内の数値と整合的に補正することから、補正後の数値の達成状況と理解している。
- (16) 中長期計画については、コーポレートガバナンス・コード案で、株主に対するコミットメントの一つとされ、目標未達に終わった場合にはその原因等を十分に分析し、株主に説明を行うことが求められることになるので、今後、環境が変わる可能性はある。

(分類3) 5年を超える期間を回収可能とすることに対する意見 (第24項)

- (17) 5年を超える期間を回収可能とする取扱いは、監査委員会報告第66号に対する問題意識に対応して見直しを図ったものであり、結論の背景において限定的であるといった記載をすると実務的に機能しなくなってしまうため、そのような記載には強く反対する。5年を超える期間について回収可能と考えられる事例については、日本経済団体連合会が行ったアンケート調査への回答において紹介されたものを参照されたい。

(分類4) (分類2) や (分類3) に該当することに対する意見 (第28項及び第29項)

- (18) 第28項及び第29項において、課税所得を5年超にわたって見込める企業や3年から5年程度は見込める企業と判断するためには、重要な税務上の欠損金が生じた原因等、様々な点を検討する必要があるため、監査委員会報告第66号よりも相当程度に充実した説明が必要になると考えている。

(分類5) 「原則として」に対する意見 (第31項)

- (19) 第31項の回収可能性について、結論の背景(第79項)に、設立間もない企

業等についての事例が記載されているが、他の分類との平仄を取るために、「原則として」を削除し、結論の背景の内容を適用指針の本文に記載することも考えられるのではないか。

将来の課税所得の見積りに対する意見（第32項）

- (20) 企業が投資家やその他の利害関係者にコミットしている中長期計画がある場合であっても、繰延税金資産の回収可能性の検討にあたっては、当該中長期計画に一定のストレスをかける必要がある。対外的に公表した中長期計画に企業が自らストレスをかけることが期待できるのか懸念が残る。

V その他

11. 全体的な事項に関して、下記の質問又は意見が聞かれた。

- (1) 適用指針案では、繰延税金資産の計上額の計算方法についての設例が示されているが、これらの他に、分類の判断についての設例を示すことも考えられるのではないか。
- (2) 設例は、理解に資するために重要である。例えば、税務上の繰越欠損金がある企業が長期にわたる回収可能性を検討するような設例2などは重要になるのではないか。

以 上